INTRODUCERE

Disciplina „Sisteme şi raportări financiare” facilitează înţelegerea conţinutului şi structurii Situaţiilor Financiare întocmite de entităţile economice la nivel microeconomic. Ea se corelează în amonte cu ştiinţa contabilităţii, ca parte finală a procesului de colectare şi prezentare publică a datelor şi informaţiilor financiare, iar în aval cu discipline care folosesc astfel de informaţii în sprijinirea înţelegerii demersurilor investiţionale (gestiunea portofoliului de investiţii, evaluarea afacerilor, analiza micro- şi macro-economică, auditul situaţiilor financiare, statistică, econometrie, convergenţă financiar-informaţională internaţională, expertiza contabilă ş.a.m.d.).

Cursul urmăreşte implementarea în practică a cunoştinţelor teoretice însuşite la disciplinele de contabilitate privitoare la recunoaşterea şi prezentare activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor şi veniturilor în situaţiile financiare, cunoaşterea şi înţelegerea în context istoric şi evolutiv a structurii şi conţinutului situaţiilor financiare, formarea aptitudinilor de întocmire a diverselor componente ale situaţiilor financiare, deprinderea abilităţilor de calcul şi interpretare a principalilor indicatori de analiză economico-financiară determinaţi pe baza situaţiilor financiare şi însuşirea noţiunilor şi conceptelor principale privind auditul/ auditarea în general şi a situaţiilor financiare.

Disciplina “Sisteme şi raportări financiare” este structurată pe capitole, astfel:

1. Cadrul conceptual privind raportările financiare
2. Lucrări premergătoare privind întocmirea situaţiilor financiare anuale
3. Structura şi conţinutul situaţiilor financiare
   - Bilanţul contabil
   - Contul de profit şi pierdere
   - Situaţia modificărilor capitalului propriu
   - Situaţia fluxurilor de trezorerie
   - Notele explicative la situaţiile financiare anuale
4. Valorificare informaţiilor din raportările financiare
   - Indicatori fundamentali
   - Indicatorii de echilibru financiar
   - Analiza performanţelor economico-financiare (SIG şi CaF)
5. Raportări financiare speciale
   - Raportări financiare trimestriale şi semestriale
   - Principiile de guvernanţă corporativă
   - Raportări voluntare
6. Verificarea şi certificarea situaţiilor financiare

Obiectivul primei părţi este introducerea într-un context istoric a informaţiilor care urmează să fie prezentate, cu accent pe evoluţie. Se urmăreşte familiarizarea în principal cu înţelegerea necesităţii, apariţiei şi dezvoltării raportărilor financiare în general şi sprijinirea unor eventuale eforturi ulterioare finalizării pregătirii, îndreptate în direcţia evoluţiilor şi *dezvoltărilor viitoare*. Respectarea principiilor fundamentale, încadrarea în reglementările naţionale dar şi asigurarea obiectivelor pentru care situaţiile financiare sunt întocmite, se reunesc în lucrări şi activităţi dezvoltate într-o parte separată.

Părţile următoare au ca obiectiv punerea bazelor valorificării informaţiilor cuprinse în situaţiile financiare (făcând legătura cu discipline privind analiza financiară, în special analiza fundamentală), raportări particulare care privesc companiile listate la cotele burselor de valori (firme cotate – în cadrul căror raportări au o importanţă deosebită raportările voluntare şi aplicarea principiilor de guvernanţă corporativă) şi consolidarea situaţiilor financiare (abordarea raportărilor financiare specifice grupurilor de firme sau holding-urilor).

Ultima parte are în vedere introducerea în auditarea situaţiilor financiare, din punct de vedere al tipologiei, motivaţiilor şi aspectelor practice fundamentale.

CAPITOLUL I

CADRUL CONCEPTUAL PRIVIND RAPORTĂRILE FINANCIARE

1.1. Apariţia şi modernizarea raportărilor financiare

Pornind de la o situaţie sintetică numită bilanţ, odată cu sofisticarea activităţilor şi creşterea complexităţii informaţiilor, el a fost completat succesiv cu alte componente (situaţii, rapoarte) denumite azi Contul de Profit şi Pierdere, Situaţia Modificărilor Capitalului Propriu, Situaţia Fluxurilor de Numerar şi Note Explicative. Bilanţul a rămas cea mai importantă componentă a acestor Situaţii, de la informaţiile cuprinse aici pornind explicaţiile cuprinse în celelalte componente. Întrucât practica raportării activităţilor prin situaţiile financiare s-a dezvoltat diferit de la o zonă geografică la alta, în prezent sunt în derulare eforturi de „netezire" a diferenţelor inerente care au apărut, cu scopul standardizării conţinutului şi formei raportărilor financiarcontabile pentru o mai bună fluiditate a capitalurilor.

Contabilitatea, ca ştiinţă, s-a modelat şi s-a perfecţionat de-a lungul timpului pentru a face faţă cerinţelor mediului de afaceri. Impactul procesului de globalizare s-a resimţit prin schimbările profunde care au avut loc în sfera economicului, dar şi în domeniul contabilităţii. În contextul dezvoltării pieţelor financiare, care necesită un nivel ridicat de transparenţă, a apărut ideea adoptării unui limbaj comun de raportare financiară, caracterizat prin aplicarea unor reguli general valabile, referitoare la informaţiile care trebuie prezentate de participanţii pe piaţă. Astfel, a devenit o realitate dezvoltarea comparabilităţii la nivel internaţional.

Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASC) şi-a început activitatea la data de 29 iunie 1973 ca rezultat al unui acord între organismele profesionale ale contabililor din Australia, Canada, Franţa, Germania, Japonia, Mexic, Olanda, Regatul Unit al Marii Britanii şi Irlandei şi S.U.A. Un acord şi un Regulament revizuite au fost semnate în noiembrie 1982. Printre obiectivele prevăzute în Regulament, sunt:

a) elaborarea şi publicarea, în interesul public, a standardelor de contabilitate ce vor servi ca bază în prezentarea situaţiilor financiare, precum şi promovarea, la nivel mondial, a acceptării şi respectării acestora;

b) desfăşurarea activităţii în direcţia îmbunătăţirii şi armonizării reglementărilor, a standardelor de contabilitate şi a procedurilor aferente prezentării situaţiilor financiare.

După cum se poate observa, noţiunea de „situaţii financiare" apare încă din anul 1973 când în Regulament se prevede în mod expres că „Termenul de situaţii financiare utilizat [...] se referă la bilanţuri, conturi de profit şi pierdere, situaţii ale modificărilor poziţiei financiare, note, precum şi alte declaraţii şi materiale explicative care sunt identificate ca făcând parte din situaţiile financiare".

Potrivit Directivei a IV-a[1] a Consiliului Comunităţii Europene, „conturile anuale" cuprind: bilanţul, contul de profit şi pierdere şi anexa.

Directiva a IV-a a stat la baza unor armonizări contabile pe plan european cuprinzând în principal modul de întocmire şi prezentare a informaţiilor contabile în conturile anuale, lăsând suficient posibilitatea statelor care o adoptă de a decide adaptabilitatea la sistemele contabile naţionale.

În ţara noastă a luat fiinţă, în anul 1992, Colegiul Consultativ al Contabilităţii care avea menirea „de a concepe, dezbate, elabora şi recomanda norme, concepte şi principii contabile, care sunt impuse agenţilor economici prin intervenţie politico-statală (în special, prin mijloacele pe care le are la dispoziţie Ministerul Finanţelor)".

---

[1] Directiva din 25 iulie 1976, emisă în baza art. 54, paragraful 3.g. din Tratatul de constituire a Comunităţii Economice Europene

„În anii 1993-1994, normalizatorii contabili români, consiliaţi de specialişti francezi şi de universitari ai Academiei de Studii Economice, au elaborat şi au pus în aplicare un pachet de reguli şi de norme care au definit coloana vertebrală a noului sistem contabil, sistem adaptat cerinţelor unei economii de tranziţie.”[2]

Normele contabile elaborate în concordanţă cu legislaţia ţării noastre[3], respectiv Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi Regulamentul de aplicare a legii contabilităţii, aprobat prin H.G. 704/1993, precum şi cu prevederile Directivei a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate au stabilit componenţa conturilor anuale, sub denumirea de „bilanţ contabil”, care se compunea din: bilanţ, cont de profit şi pierdere, respectiv contul de execuţie pentru instituţiile publice, anexe şi raportul de gestiune.

Din cele de mai sus, se poate constata că indiferent ce denumire poartă situaţiile de sinteză contabilă anuală, componentele de bază sunt bilanţul şi contul de profit şi pierdere.

Bilanţurile contabile nu sunt o practică numai a epocii contemporane: „Bilanţurile au început să fie întocmite odată cu descoperirea contabilităţii simbolizând o balanţă cu două talere, care se găsesc permanent în echilibru.”[4]

Bilanţul contabil a pătruns în lumea teoriei şi practicii economice ca un model de sintetizare în expresie bănească, la un moment dat, a relaţiilor de echilibru dintre activele şi pasivele patrimoniale. Privit în totalitatea şi structura sa, bilanţul contabil a fost denumit generic „bilanţul patrimonial” sau „contul general al patrimoniului”.[5]

Practica contabilă de secole a impus ca formă de bază a bilanţului contabil balanţa, în care activul bilanţului (partea stângă) este egal cu pasivul bilanţului (partea dreaptă). Problematica fundamentării teoretice şi practice a egalităţii: ACTIV BILANŢIER = PASIV BILANŢIER este omniprezentă în întreaga evoluţie a ştiinţei contabilităţii. Mai mult, această egalitate a devenit element de definire a obiectului de studiu al contabilităţii de la formarea ei în partidă dublă până în prezent.

Avântul impetuos al forţelor de producţie, adâncirea din ce în ce mai mult a diviziunii muncii şi creşterea în ansamblu a complexităţii vieţii economice, pe măsura dezvoltării economiei de piaţă, au impus cercetări laborioase în domeniul tehnicilor şi teoriilor contabile, obţinându-se progrese importante în configurarea caracterului de ştiinţă a contabilităţii, în această perioadă s-au confruntat mai multe teorii ale contabilităţii, bilanţului şi conturilor, precum şi cu privire la caracterul de ştiinţă sau artă ale contabilităţii. Cât privesc teoriile bilanţului, ele pot fi clasificate, în funcţie de scopul pentru care se întocmesc, în teorii moniste, dualiste şi multiple. La baza tuturor teoriilor bilanţului au stat teoria bilanţului static şi dinamic.

Conform teoriei bilanţului static[6] , bilanţul cuprinde în pasiv resursele financiare (capitalul propriu şi străin), iar în activ plasamentul acestor resurse, averea întreprinderii. Elementele patrimoniale prezentate în bilanţ trebuie evaluate la preţul de procurare (preţul zilei) de la data întocmirii bilanţului. În acest fel se pot compara informaţiile cuprinse între două bilanţuri succesive.

Teoria bilanţului dinamic[7] porneşte de la premisa că scopul bilanţului este acela de a servi la stabilirea rezultatului anual, respectiv profit sau pierdere. Pentru aceasta bilanţul trebuie asociat, în toate cazurile, cu două conturi: contul de „Exploatare” şi „Contul de profit şi pierdere”.

Deoarece posturile de activ şi de pasiv au un caracter tranzitoriu, de la un exerciţiu financiar la altul, bilanţul nu poate servi în acelaşi timp pentru determinarea exactă a situaţiei patrimoniului. Spre deosebire de bilanţul static care reprezintă starea averii întreprinderii, bilanţul dinamic reflectă mişcările care s-au produs în structura averii şi capitalului, între data încheierii bilanţului precedent şi data încheierii bilanţului curent. Această teorie se bazează pe conceptul dinamic al elementelor

[2] Niculae Feleagă, “Sisteme contabile comparate”, Ediţia a II-a, vol. II, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, pag. 13
[3] Aceste norme s-au publicat sub denumirea: “Sistemul contabil al agenţilor economici”, Ministerul Finanţelor, 1994
[4] Pântea P.I. şi colab., “Bilanţul contabil”, Ed. Dacia, Cluj-Napoca, 1987, pag. 7
[5] Ristea Mihai, “Bilanţul şi gestiunea patrimoniului”, Bd. Academiei, Bucureşti, 1989, pag. 25
[6] are ca reprezentant de seamă pe Walter le Contre, Praxis der Bilanzkritik, 1926
[7] enunţată de E. Schmalenbach şi susţinută şi de alţi specialişti cum sunt H. Sommerfeld, E. Walb, Heplenstein şi alţii.

patrimoniale din bilanţ, tratându-se nu după ce reprezintă ele la un moment dat (la data întocmirii bilanţului), ci din punct de vedere al conţinutului şi formei lor viitoare în cadrul unităţilor respective. Astfel, se consideră că o parte din elementele patrimoniale prezentate în activul bilanţului sunt cheltuieli viitoare (consumuri), iar o altă parte sunt venituri viitoare (încasări). În schimb, elementele patrimoniale din pasivul bilanţului sunt cheltuieli viitoare şi plăţi viitoare. (A se vedea că în Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, respectiv în Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare, la capitolul „Recunoaşterea structurilor din situaţiile financiare" se regăseşte concepţia bilanţului dinamic în: Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare, Recunoaşterea activelor şi Recunoaşterea datoriilor.)

Primele forme incipiente de bilanţuri patrimoniale sunt consemnate, încă de la începuturile unei contabilităţi sistematice în secolul XIV când apar registrele comerciale florentine, în care sunt consemnate cifrele de afaceri, înregistrările de credite şi încasările conturilor clienţilor.

În secolul XV se impune contabilitatea în partidă dublă provenind din Veneţia sau Genova. Cum în această perioadă tipurile de societăţi comerciale cele mai răspândite erau societăţile în ***comandită*** simplă şi în comandită pe acţiuni, în care asociaţii comanditari erau părtaşi la capital sau muncă, bilanţurile contabile nu serveau aprioric determinării rezultatelor, respectiv câştigurilor sau pierderilor ci determinării mărimii averii deţinute de societăţile comerciale în comandită, în consecinţă nu există obligativitatea la o regularitate în întocmirea bilanţurilor, ele întocmindu-se de regulă la încheierea afacerilor pentru care au fost constituite societăţile comerciale comanditare sau cu ocazia unor evenimente speciale: fuziuni, sciziuni, etc.

Această neregularitate în întocmirea bilanţurilor era facilitată şi de faptul că în epoca respectivă fiscalitatea era axată pe avere şi nu pe consum.

Odată cu fixarea impozitelor, de la impozitul pe avere la impozitul pe consumaţie, a apărut necesitatea întocmirii bilanţurilor cu regularitate. Astfel, în Franţa în anul 1673 apare Ordonanţa comerţului în care se prevedea că bilanţul trebuie să arate situaţia averii şi, în cazul falimentului, să dovedească buna credinţă a persoanei aflate în faliment, pretinzând micilor comercianţi să întocmească un inventar la doi ani care să cuprindă toate bunurile mobile şi fixe precum şi toate creanţele şi datoriile.

Prevederile Ordonanţei comerţului din 1673 din Franţa au fost dezvoltate în Codul comercial al lui Napoleon care prevedea obligativitatea efectuării inventarierii anuale şi întocmirea bilanţului în caz de faliment.

În ţările germane, primele reglementări contabile cu privire la întocmirea bilanţurilor sunt inserate în Legea generală pentru statele prusace din 1794 care cerea comerciantului să facă bilanţul averii sale anuale şi în Legea prusacă a acţiunilor din 1834 potrivit căreia principiile după care trebuie întocmite bilanţurile urmează a fi reglementate prin contractul de asociere. Aceeaşi regularitate, anuală, de întocmire a bilanţurilor contabile este stipulată şi în Codul comercial german din 1861.

În ţările româneşti bilanţurile contabile au evoluat de la „Codicele vistieriei" prin care în Evul mediu se consemnau veniturile şi cheltuielile statului în scheme de bilanţ similare celor practicate în ţările germane în secolul al XIX-lea, prezentate pentru prima dată în lucrarea lui Emanoil Ion Nikifor, Pravila comercială, tipărită la Braşov în anul 1837, în opinia căruia „bilanţul trebuie încheiat cel puţin odată pe an pentru a se putea cunoaşte starea averii şi capitalului, mersul activităţii economice şi rezultatul fiscal".

1.2. Concepte de bază ale raportărilor financiare şi caracteristicile calitative ale informaţiilor financiar-contabile

Utilizatorii informaţiilor din raportările financiare au interese dintre cele mai variate. Standardele internaţionale de raportare financiară (IFRS) reţin în cadrul general privind întocmirea situaţiilor financiare categorii de utilizatori precum:

- investitorii,
- angajaţii,
- creditorii financiari,
- furnizorii şi alţi creditori comerciali,
- clienţii,
- guvernul şi instituţiile sale
- publicul în general.

Aceşti utilizatori mai mult sau mai puţin sofisticaţi trebuie să ia decizii în condiţii de risc, iar informaţiile din raportările financiare sunt menite să-i sprijine în luarea acestor decizii în condiţii de risc calculat. În mod obişnuit există o largă paletă de opţiuni în funcţie de interese; dacă luăm în considerare doar interesul investitorilor, aceştia trebuie să-şi răspundă la multe întrebări legate de posibilităţile care li se oferă.

- ✓ *Care este obiectul de activitate al firmei?*
- ✓ *Ce foloseşte business-ul în activităţile curente?*
- ✓ *Câte investiţii a făcut firma în ultimul an şi cum?*
- ✓ *Îşi va continua activitatea într-un viitor previzibil?*
- ✓ *Care sunt rezultatele pe care firma le-a obţinut cu ceea ce a avut la dispoziţie? etc.*

Acestor tipuri întrebări li se dă un răspuns cu date din raportările financiare, care mai apoi sunt transformate în informaţii utile prin analiză, sinteză şi interpretare. Dar oare aceste date sunt integrale sau pot fi bănuite de omisiuni mai mult sau mai puţin intenţionate? În aceeaşi ordine de idei sunt atunci ele credibile? Pot fi comparate datele de la o firmă cu datele de la altă firmă? Dar să compar datele aceleiaşi firme pe o perioadă mai lungă de timp? Reprezintă aceste date fidel realitatea economică a firmei? Dar realitatea financiară? Sunt aceste date relevante? Dar neutre? ...iar dacă răspunsul la toate aceste întrebări este favorabil, atunci valorile reflectate în raportările financiare sunt „reale”? (ce înseamnă „real” – reprezintă ele realitatea economică sau doar aparenţa juridica?)

Acestor întrebări li se răspunde la nivel de principii şi pe cale de consecinţă la cel de practici contabile curente, urmărindu-se, în puţine cuvinte, ca prin raportările financiare să fie oferită o „imagine fidelă” a situaţiei financiare a firmei (poziţia financiară), a performanţelor (rezultatelor) şi modificărilor situaţiei financiare (a poziţiei financiare) de-a lungul unei perioade.

Normalizatorul contabil internaţional a optat pentru stabilirea unui cadru conceptual (*Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare*) în care să se prezinte principiile generale care stau la baza elaborării de norme de raportare financiară de detaliu. Orientarea nu este una originală, cea mai mare parte a noţiunilor prezentate în cadrul general fiind preluate din documente similare, îndeosebi din cel reţinut de organismul american de normalizare a contabilităţii financiare (FASB – Financial Accounting Standards Board).

În întocmirea situaţiilor financiare trebuie plecat de la ***două concepte de bază***:

a) contabilitatea de angajamente (independenţa exerciţiilor);

b) continuitatea activităţii.

Acestor concepte de bază li se adaugă un număr de ***caracteristici calitative ale situaţiilor financiare***, astfel:

- inteligibilitatea;
- relevanţa, condiţionată de pragul de semnificaţie;
- credibilitatea, adică reprezentarea fidelă, prevalenţa economicului asupra juridicului, neutralitatea, prudenţa, exhaustivitatea;

- comparabilitatea.

a) Contabilitatea de angajamente

Pentru a-şi atinge obiectivele situaţiile financiare sunt elaborate conform contabilităţii de angajament. Astfel, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în evidenţele contabile şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente. Situaţiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informaţii utilizatorilor nu numai despre tranzacţiile trecute, care au implicat plăţi şi încasări, dar şi despre obligaţiile de plată din viitor şi despre resursele privind încasările viitoare. Deci acestea furnizează cele mai utile informaţii referitoare la tranzacţii şi la alte evenimente trecute care sunt necesare utilizatorilor în luarea deciziilor economice.

b) Principiul continuităţii activităţii

Situaţiile financiare sunt elaborate de regulă pornindu-se de la prezumţia că o întreprindere îşi va continua activitatea şi în viitorul previzibil. Astfel se presupune că întreprinderea nu are intenţia şi nici nevoia de a-şi lichida sau de a-şi reduce în mod semnificativ activitatea; dacă o astfel de intenţie sau nevoie există, s-ar putea să fie nevoie ca situaţiile financiare să fie întocmite pe o bază diferită de evaluare şi în acest caz vor fi prezentate informaţiile referitoare la baza utilizată.

Caracteristici calitative ale situaţiilor financiare

Caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informaţiei oferite de situaţiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale sunt: inteligibilitatea, relevanţa, credibilitatea şi comparabilitatea.

▪ **Inteligibilitatea**

O calitate esenţială a informaţiilor furnizate de situaţiile financiare este aceea că **ele pot fi uşor înţelese de utilizatori**. În acest scop se presupune că utilizatorii dispun de cunoştinţe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi a activităţilor economice, de noţiuni de contabilitate şi au dorinţa de a studia informaţiile prezentate cu diligenţele cuvenite. Totuşi informaţiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situaţiile financiare datorită relevanţei lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înţeles pentru anumiţi utilizatori.

▪ **Relevanţa**

Pentru a fi utile informaţiile trebuie să fie relevante faţă de necesităţile de luare a deciziilor de către utilizatori. **Informaţiile sunt relevante atunci când influenţează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceştia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare**.

Rolul de previziune şi cel de confirmare ale informaţiilor sunt în strânsă legătură. De exemplu, informaţiile despre nivelul actual şi structura activelor au valoare pentru utilizatori atunci când aceştia încearcă să previzioneze capacitatea întreprinderii de a profita de oportunităţi şi de a reacţiona la situaţii nefavorabile. Aceleaşi informaţii au rolul de a confirma previziunile anterioare, de exemplu modul în care întreprinderea poate fi structurată sau rezultatul activităţilor planificate.

Informaţiile despre poziţia financiară sau performanţele precedente sunt frecvent folosite ca bază pentru previzionarea poziţiei şi performanţei financiare viitoare şi a altor probleme despre care utilizatorii sunt direct interesaţi, cum ar fi: plata dividendelor şi a salariilor, modificările preţului garanţiilor, precum şi capacitatea întreprinderii de a-si onora obligaţiile scadente. Pentru a avea valoare previzională informaţiile nu trebuie să fie sub forma unei prognoze explicite. Capacitatea de a previziona pe baza situaţiilor financiare este îmbunătăţită totuşi prin maniera în care sunt expuse informaţiile asupra tranzacţiilor şi evenimentelor trecute. De exemplu, valoarea previzionată a contului de profit şi pierdere este îmbunătăţită dacă informaţiile privind veniturile sau cheltuielile neobişnuite, anormale şi cu frecvenţă rară sunt evidenţiate separat.

Relevanţa informaţiei este influenţată de natura sa şi de pragul de semnificaţie. În anumite cazuri natura informaţiei este suficientă prin ea însăşi pentru a determina relevanţa sa. De exemplu, raportarea unui nou segment de activitate poate influenţa evaluarea riscurilor şi a oportunităţilor întreprinderii, indiferent de dimensiunea rezultatelor obţinute prin segmentul respectiv în perioada de raportare. În alte cazuri atât natura, cât şi pragul de semnificaţie sunt importante, de exemplu volumul valoric al stocurilor din fiecare categorie principală pe care o întreprindere ar trebui să le deţină pentru a avea o activitate adecvată.

Informaţiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situaţiilor financiare. Pragul de semnificaţie depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării gresite. Astfel pragul de semnificaţie oferă mai degrabă o limită decât să reprezinte o caracteristică calitativă primară pe care informaţia trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

▪ **Credibilitatea**

Pentru a fi utilă informaţia trebuie să fie credibilă. **Informaţia are calitatea de a fi credibilă atunci când nu conţine erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informaţia şi-a propus să reprezinte sau ceea ce se asteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte.**

Informaţia poate fi relevantă, dar atât de puţin credibilă sub aspectul naturii sau reprezentării, încât recunoaşterea ei poate induce în eroare. De exemplu, dacă validitatea şi valoarea daunelor pentru despăgubiri sunt disputate într-un litigiu, nu ar fi adecvat pentru întreprindere să înregistreze în bilanţ întreaga sumă a despăgubirilor cerute, deşi ar fi adecvată prezentarea sumei solicitate şi a circumstanţelor conflictului într-o notă a situaţiilor financiare.

Pentru ca informaţia să fie credibilă este necesar să se testeze dacă îndeplineşte fiecare din condiţiile următoare:

- să asigure o reprezentare fidelă;
- economicul să prevaleze asupra juridicului;
- să fie neutră;
- să dea dovadă de prudenţă;
- să fie completă.

▪ **Comparabilitatea**

Utilizatorii trebuie să poată compara situaţiile financiare ale unei întreprinderi în timp pentru a identifica tendinţele în poziţia financiară şi performanţele sale. Utilizatorii trebuie totodată să poată compara situaţiile financiare ale diverselor întreprinderi, pentru a le evalua poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare. Astfel măsurarea şi prezentarea efectului financiar al aceloraşi tranzacţii şi evenimente trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei întreprinderi şi de-a lungul timpului pentru acea întreprindere şi într-o manieră consecventă pentru diferite întreprinderi.

O implicaţie importantă a caracteristicii **calităţii informaţiei de a fi comparabilă** este ca utilizatorii să fie informaţi despre politicile contabile utilizate în elaborarea situaţiilor financiare şi despre orice schimbare a acestor politici, precum şi despre efectele unor astfel de schimbări. Utilizatorii trebuie să fie în măsură să identifice diferenţele dintre politicile contabile pentru tranzacţii şi alte evenimente asemănătoare utilizate de aceeasi întreprindere de la o perioadă la alta, precum şi de diferite întreprinderi. Conformitatea cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de întreprindere, ajută la realizarea comparabilităţii.

Nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu simpla uniformitate şi nu trebuie lăsată să devină un impediment în introducerea de standarde de contabilitate îmbunătăţite. Nu este indicat pentru o întreprindere să continue evidenţierea în contabilitate în aceeasi manieră pentru o tranzacţie sau pentru un alt eveniment, dacă metoda adoptată nu menţine caracteristicile calitative de relevanţă şi credibilitate. Nu este indicat pentru o întreprindere nici să îşi lase politicile contabile neschimbate atunci când există alternative mai relevante si credibile.

Deoarece utilizatorii doresc să compare poziţia financiară, performanţa şi modificările poziţiei financiare a unei întreprinderi în timp, este important ca situaţiile financiare să releve informaţii corespunzătoare pentru perioadele precedente.

Limitele privind informaţia relevantă şi credibilă sunt determinate de :

• **Oportunitate** – prezentarea informaţiilor cu întâzieri majore conduce la pierderea relevanţei;

• **Raportul cost-beneficiu**, presupune că beneficiile aduse de furnizarea unor noi informaţii contabile trebuie să fie mai mari decât costul legat de acestea.

• **Echilibrul** între caracteristicile calitative. Importanţa relativă a caracteristicilor în diferite cazuri ţine de domeniul raţionamentului profesional.

• **Comparabilitatea** presupune posibilitatea de analiză pe baza informaţiilor furnizate de situaţiile financiare în raport de evoluţia în timp a activităţii (rol determinant având-l principiul permanenţei metodelor) precum şi compararea cu stituaţiile financiare ale diverselor entităţi de acelaşi tip (în subramură sau ramură de activitate)pentru a evalua corect poziţia financiară, performanţele şi modificările acestora.

Situaţiile financiare sunt frecvent descrise ca prezentând o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei şi a modificărilor poziţiei financiare a unei întreprinderi. ***Aplicarea caracteristicilor calitative principale şi a standardelor adecvate de contabilitate are în mod normal ca rezultat întocmirea unor situaţii financiare care reflectă, în general, o imagine fidelă a situaţiei întreprinderii.***

1.3. Principii contabile generale privind întocmirea situaţiilor financiare anuale

Obiectivul fundamental al contabilităţii privind asigurarea unei imagini fidele a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată de entitate se realizează pe baza unor reguli, metode şi proceduri contabile, care se fundamentează şi concretizează avându-se în vedere anumite principii şi convenţii contabile generale.

De altfel, **pentru prezentarea fidelă a elementelor patrimoniale în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere este obligatorie evaluarea acestora cu respectarea riguroasă a principiilor contabile generale.** Aşadar, principiile se referă în primul rând, dar fără a se limita la, *reguli de evaluare* foarte precise care prin respectare *nu* duc la modalităţi de *determinare a valorii,* ci mai degrabă, prin respectarea acestora se *dă valoare/calitate datelor şi informaţiilor* oferite prin raportările financiare.

Totodată se are în vedere şi faptul că în activitatea practică se pot întâlni operaţii contabile pentru care nu există stabilite reguli sau proceduri de rezolvare sau de evaluare, iar soluţionarea lor se poate înfăptui numai prin apelarea la unul sau mai multe principii contabile generale, ceea ce justifică necesitatea existenţei, cunoaşterii şi înţelegerii corecte a conţinutului lor.

Principiile contabile generale asimilate pentru activitatea practică din ţara noastră sunt enumerate şi definite în mod succint în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E., precum şi în Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Cele zece principii în cauză, sunt prezentate cu precizarea că ultimele două sunt asimilate deocamdată doar pentru entităţile mari şi foarte mari.

1. Principiul continuităţii activităţii constă în aceea că „*se presupune că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere semnificativă a activităţii*".

Acest principiu acţionează, de regulă, la încheierea exerciţiului, atunci când se întocmesc documentele de sinteză şi în speţă cu prilejul inventarierii şi implicit a evaluării bunurilor.

În cazul în care este asigurată continuitatea activităţii se procedează la efectuarea evaluării anuale a bunurilor în funcţie de utilitatea acestora în cadrul entităţii avându-se în vedere folosirea normală a practicilor contabile, dintre care se amintesc: delimitarea activităţii desfăşurate pe exerciţii şi, de asemenea, a unor cheltuieli pe mai multe exerciţii viitoare, utilizarea costurilor istorice în evaluarea activelor şi datoriilor şi în gestionare ş.a.

În situaţia în care se constată intrarea în starea de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii, pentru evaluarea bunurilor, se folosesc alte valori decât cele de utilitate (mai mici), denumite şi valori lichidative, adoptându-se o modalitate de evaluare adecvată sistării activităţii sau noncontinuităţii. Totodată, se are în vedere că valoarea imobilizărilor corporale nu se mai poate recupera în timp, iar unele cheltuieli, cum sunt cele de constituire şi dezvoltare, nu se mai pot repartiza pe mai multe exerciţii.

Eventuale elemente de nesiguranţă, cunoscute de administratorul întreprinderii, legate de evenimente ce pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea trebuie prezentate în notele explicative.

Totodată, se impun explicaţii în cazul în care situaţiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului analizat, prezentându-se motivele care au determinat adoptarea deciziei potrivit căreia activitatea entităţii nu mai poate continua.

2. Principiul permanenţei metodelor se referă direct la metodele de evaluare care trebuie aplicate consecvent de la un exercițiu financiar la altul cu scopul de asigurae a comparabilității (în timp și spațiu). Comparabilitatea este dealtfel una dintre caracteristicile calitative fundamentale ale datelor şi informaţiilor din raportările financiare. Metodele de evaluare care se utilizează şi politicile contabile care se aplică trebuie să aibă caractere permanenţă, în sensul folosirii lor în cadrul mai multor exerciţii consecutive, ceea ce permite compararea datelor sau informaţiilor din situaţiile financiare aferente, iar analiza indicatorilor economico-fmanciari contribuie la obţinerea unor informaţii utile pentru cei interesaţi.

În cazul în care se impune schimbarea unor metode sau politici contabile, care pot fi stabilite prin lege sau printr-un standard contabil ori prin decizia entităţii, motivată prin obţinerea unor informaţii mai relevante sau mai credibile referitoare la operaţiunile realizate, este necesar ca ele să fie semnalate în notele explicative la situaţiile financiare, atât sub aspectul justificării modificărilor respective, cât şi a reliefării consecinţelor pe care acestea le-au generat.

3. Principiul prudenţei se referă la faptul că evaluarea elementelor patrimoniale impune utilizarea unei baze prudente, în sensul că trebuie acordată atenţie specială cel puţin aspectelor ce privesc luarea în calcul a următoarelor patru elemente:

(a) numai a profitului realizat la data bilanţului;

(b) a tuturor datoriilor apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau al unui exerciţiu precedent;

(c) a tuturor datoriilor previzibile şi a pierderilor potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar curent sau pe parcursul unui exerciţiu anterior, chiar dacă acestea devin evidente nunai între data bilanţului (31 decembrie) şi data întocmirii acestuia;

(d) ajustarea valorilor corespunzătoare deprecierii constatate, indiferent dacă rezultatul exerciţiului este pierde sau profit.

Principiul analizat, aşa cum se observă, este legat organic de evaluarea patrimoniului, iar pentru respectarea cerinţelor sale este necesar ca această operaţie să se efectueze în mod corect, ceea ce prezintă avantaje certe. În acest sens, se are în vedere faptul că se asigură o anumită temperare a optimismului exagerat al unor oameni de afaceri în favoarea creditorilor, precum şi un plus de protecţie pentru investitori, prin evitarea supraevaluării veniturilor şi a elementelor de activ, precum şi a subevaluării cheltuielilor şi datoriilor.

Totodată, se reţine că prin aplicarea, în mod voit, incorectă a principiului în cauză se poate ascunde sau denatura realitatea, constituindu-se provizioane nejustificate prin exagerarea riscurilor viitoare.

4. Principiul contabilităţii de angajamente este important pentru asigurarea unei imagini fidele asupra rezultatului fiecărui an financiar.

În condiţiile practicării unei contabilităţi de angajamente şi, totodată, în spiritul prevederilor în domeniu, el presupune delimitarea riguroasă în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente exerciţiului financiar pentru care se face raportarea, indiferent de data încasării veniturilor sau a efectuării plăţii cheltuielilor. Astfel, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când acestea se produc, moment când sunt înregistrate în contabilitate şi ulterior în situaţiile financiare anuale, deci nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit, după caz.

O primă consecinţă ce se degajă din aplicarea acestui principiu constă în aceea că veniturile se reflectă în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute în contract, ceea ce atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienţilor. În aceste condiţii, este neglijat atât momentul încasării, care se poate efectua chiar în exerciţiul următor, cât şi faptul că factura se va întocmi ulterior, iar operaţiunea efectuată se înregistrează în mod temporar într-un cont specific denumit „Clienţi-facturi de întocmit" (418).

La rândul lor, cheltuielile reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit care privesc exerciţiul financiar curent. Astfel, se negijează atât aspectele ce privesc plata propriu-zisă, care se poate efectua chiar în exerciţiul viitor, cât şi situaţia, oarecum de excepţie, că factura n-a însoţit bunurile livrate sau serviciile prestate de către terţi, iar operaţia în cauză se reflectă, în mod temporar, în contul specific „Furnizori-facturi nesosite" (408).

O altă consecinţă privind aplicarea principiului analizat se referă la faptul că este necesară utilizarea unor conturi de regularizare şi anume: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" şi 472 „Venituri înregistrate în avans". Aceste conturi contribuie, de asemenea, la delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor, realizate şi, respectiv, efectuate în exerciţiul curent dar care privesc exerciţiul următor şi, implicit, rezultatul acestuia, dintre care se amintesc: încasările anticipate din chirii, cheltuieli cu reparaţiile capitale neprevizibile, chiriile plătite cu anticipaţie ş.a.

În ceea ce priveşte îndeplinirea cerinţelor principiului prezentat nu poate fi neglijată problema calculării şi înregistrării amortismentelor, provizioanelor şi ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare la sfârşitul fiecărui exerciţiu, indiferent că acestea sunt sau nu deductibile fiscal.

5. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv se referă, în principal, la bilanţ şi în speţă la faptul că pentru stabilirea valorii totale corespunzătoare a fiecărei poziţii (element) a acestuia se impune determinarea separată a valorii sale, indiferent că acest element de activ sau de datorii se regăseşte ca atare în bilanţ sau este cumulat cu alte elemente.

6. Principiul intangibilităţii constă în aceea că între bilanţul de deschidere al unui exerciţiu şi cel de închidere al exerciţiului precedent trebuie să fie concordanţă deplină.

Totodată, se reţine că, pe de o parte, modificarea politicilor contabile se efectuează numai începând cu exerciţiul financiar următor celui în care s-a adoptat o astfel de decizie. Pe de altă parte, se menţionează că în cazul modificării politicilor contabile şi corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanţul perioadei anterioare celei de raportare. Efectele acestor modificări şi ale corectării unor erori semnificative influenţează rezultatul reportat şi nu sunt considerate încălcări ale principiului intangibilităţii. În legătură cu aspectele prezentate anterior se poate menţiona că în activitatea practică există numeroase situaţii când principiul analizat este tratat cu superficialitate, în sensul că nu se prezintă toate informaţiile stabilite prin reglementările în domeniu, dintre care se amintesc cele referitoare la: modul de evaluare a elementelor patrimoniale; regimul de amortizare utilizat; provizioanele şi ajustările constituite, deductibile şi nedeductibile, iar în cazul în care acestea nu s-au constituit nu se explică din ce cauză şi nici efectul asupra rezultatelor financiare ale exerciţiului; dacă s-a derogat de la principiile generale consacrate,

inclusiv motivul şi efectele acestor derogări; alte situaţii care influenţează comparabilitatea cu anul precedent şi imaginea fidelă; eventalele evenimente posterioare închiderii exerciţiului financiar ş.a.

7. Principiul necompensării impune înregistrarea distinctă în bilanţ a valorii elementelor de activ şi a celor de pasiv şi în contul de profit şi pierdere a veniturilor şi a cheltuelilor, nefiind admise compensări între ele. În acest sens exemplificăm: necompensarea creanţelor cu datoriile faţă de acelaşi terţ şi necompensarea plusurilor de valoare cu minusurile de valoare care pot surveni cu prilejul aplicării principului prudenţei.

Totodată, se reţine, ca excepţie, faptul că între creanţele şi datoriile faţă de acelaşi terţ se pot efectua numai compensările admise de reglementările în vigoare, cu obligaţia înregistrării distincte în contabilitate a veniturilor şi a cheltuelilor aferente la valoarea integrală, pe bază de documente justificative.

În mod similar se procedează şi în cazul schimbului de active, când se contabilizează distinct operaţiunea de vânzare/scoatere din evidenţă şi cea de cumpărare/intrare în evidentă, pe baza documentelor justificative întocmite, înregistrându-se distinct şi toate cheltuielile şi toate veniturile aferente respectivei operaţiuni. În mod asemănător se rezolvă problemele şi pentru prestările reciproce de servicii.

8. Principiul evaluării la cost de achiziţie sau cost de producţie (Principiul costului istoric) presupune ca elementele patrimoniale prezentate în situaţiile financiare să fie evaluate, de regulă, la cost de achiziţie sau la cost de producţie, după caz. Excepţie de la această regulă fac bunurile care intră în entitate prin aport la capitalul social sau cele primite cu titlu gratuit, caz în care evaluarea se face la valoarea justă ce se substituie costului de achiziţie.

De asemenea, prin derogare de la evaluarea pe baza prezentului principiu, „entităţile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârşitul exerciţiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situaţiile financiare întocmite pentru acel exerciţiu."

9. Contabilizarea şi prezentarea elementelor din situaţiile financiare ţinând cont de fondul economic al tranzacţiilor (Principiul prevalenţei economicului asupra juridicului)[8] se referă la faptul că valoarea elementelor bilanţiere şi a celor din contul de profit şi pierdere se prezintă avându-se în vedere ***fondul economic al tranzacţiei sau al operaţiunii raportate şi nu doar forma lor juridică,*** asigurându-se astfel prezentarea fidelă a operaţiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punându-se în evidenţă drepturile şi obligaţiile, precum şi riscurile asociate acestor operaţiuni. În acest sens, se are în vedere şi faptul că fondul tranzacţiilor sau al altor evenimente nu este întotdeauna în concordanţă cu ceea ce transpare din forma lor juridică sau convenţională, situaţie în care contabilizarea se face cu respectarea fondului economic al acestora.

Reglementările contabile aplicabile exemplifică câteva situaţii când se aplică principiul analizat şi anume: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în contracte de leasing operaţional sau financiar; încadrarea operaţiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignaţie; recunoaşterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit şi pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuielilor în avans; încadrarea participaţiilor ca fiind deţinute pe termen lung sau pe termen scurt; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare etc.

Totodată, se menţionează că entităţile au obligaţia să ţină seama de toate informaţiile disponibile astfel încât să fie extrem de rare situaţiile în care natura operaţiunii stabilită, pe baza principiului analizat să difere de cea care ar fi determinată în lipsa aplicării sale.

---

[8] Până la apariţia OMFP 1802/2014 denumirea acestui principiu era *Prevalenţa economicului asupra juridicului*. Denumirea actuală este foarte sugestivă, în sensul că desemnează direct conţinutul principiului.

10. Principiul pragului de semnificaţie influenţează relevanţa informaţiei contabile, considerent pentru care este necesar ca în situaţiile financiare să fie prezentate, în mod distinct, numai elementele care au valoare semnificativă. Celelalte elemente, în măsura în care au aceeaşi natură, precum şi funcţii similare, se reflectă în sume cumulate.

În anumite cazuri, natura informaţiei este suficientă, prin ea însăşi, pentru a determina relevanţa informaţiei, însă există şi situaţii când atât natura, cât şi pragul de semnificaţie sunt importante în acest sens.

Informaţiile sunt considerate ca fiind semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor.

Pragul de semnificaţie depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau ale declarării greşite.

Pragul de semnificaţie nu poate fi definit printr-o formulă matematică deoarece, pentru stabilirea lui, în fiecare situaţie care prezintă interes, se au în vedere atât aspecte cantitative, cât şi calitative. În acest sens, se menţionează erorile nesemnificative, dar repetabile, care însumate depăşesc pragul de semnificaţie şi, în consecinţă, trebuie luate în considerare, precum şi prezentarea incorectă sau incompletă a politicilor contabile în cadrul notelor explicative de la situaţiile financiare, ceea ce determină interpretarea greşită a politicilor de această natură utilizate.

De altfel, principiul analizat acţionează în sensul că elementele bilanţiere şi cele din contul de profit şi pierdere pot fi combinate atunci când ele reprezintă o sumă nesemnificativă în ceea ce priveşte asigurarea unei imagini fidele, aşa cum este înţeleasă prin reglementările contabile în vigoare, precum şi în cazul în care contribuie la ridicarea nivelului de claritate. Această ultimă modalitate de combinare necesită o prezentare distinctă în notele explicative.

Pragul de semnificaţie se poate determina, avându-se în vedere situaţia entităţii şi interesul utilizatorilor de situaţii financiare, avându-se în vedere unul sau mai multe elemente dintre care se amintesc: profitul brut, cifra de afaceri, total active, activul net şi profitul net.

În ceea ce priveşte **principiile contabile generale** analizate anterior se impune, ca o **precizare finală,** să fie avut în vedere şi faptul că **sunt admise abateri** de la cerinţele pe care le impun **numai în cazuri excepţionale,** cu obligaţia prezentării respectivelor situaţii în notele explicative atât sub aspectul motivelor care le-au determinat, cât şi a evaluării efectului pe care l-au generat asupra activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii.

Principiile contabile generale sunt competate de politici contabile specifice, în funcţie de activitatea desfăşurată, care odată aplicate de o entitate, la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare anuale, influenţează calitatea şi credibilitatea informaţiei oferite de contabilitate. Aceste politici sunt importante, în primul rând, prin faptul că trebuie aplicate cu consecvenţă şi astfel contribuie la asigunrea premiselor necesare pentru compararea în timp a informaţiilor ce se comunică prin intermediul situaţiilor financare anuale şi, implicit, pentru efectuarea de analize privind evoluţia activităţii entităţilor şi a performanţelor manageriale. La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate prevederile prevăzute de reglementările contabile în vigoare.

Totodată, se consideră că importanţa elaborării şi modificării politicilor contabile este pusă în evidenţă şi prin faptul că aprobarea politicilor şi a modificărilor ce se efectuează revine în exclusivitate administratorilor, fără ca această competenţă să poată fi delegată directorilor.

Referitor la modificările de politici contabile se reţine că se pot opera atât la iniţiativa entităţii, când se impune a fi justificate în notele explicative la situaţiile financiare anuale, cât şi prin decizia unei autorităţi competente, situaţia în care este necesară doar menţionarea lor în notele explicative.

Entitatea este îndreptăţită să opereze modificări de politici contabile fie în cazul unei schimbări excepţionale produse în situaţia activităţii sale sau în contextul economico-financiar în care îşi desfăşoară activitatea, cum este, spre exemplu, admiterea sau retragerea la şi de la tranzacţionare pe o piaţă reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt, schimbarea acţionariatului, fuziuni sau divizări efectuate la valori contabile, fie atunci când se obţin informaţii credibile şi mai relevante.

Dacă efectele modificărilor de politici contabile aferente exerciţiilor financiare precedente pot fi cuantificate, acestea se vor oglindi în contabilitate pe seama rezultatului reportat în contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile". în cazul modificării politicilor contabile aferente exerciţiului financiar curent, efectele vor fi contabilizate în conturi de cheltuieli şi venituri ale perioadei.